

B.

Die Haftung des Entrichtungspflichtigen gemäß § 44 Abs. 5 S. 1 EStG

I. Tatbestand

Der sichernde Sekundäranspruch für die Einbehaltungs- und Abführungspflicht findet sich in § 44 Abs. 5 S. 1 EStG. Eine Haftungsschuld entsteht, wenn der Entrichtungspflichtige seine Einbehaltungs- oder Abführungspflicht in Bezug auf eine entstandene und im Zeitpunkt der Haftungsbeurteilung noch nicht erloschene Kapitalertragsteuerschuld schuldhaft verletzt.

1. Steueranspruch

a) Beschränkte Akzessorietät

Der Sicherungszweck rechtfertigt eine Haftung nur, soweit ein Kapitalertragsteueranspruch in dem Zeitpunkt existiert, in dem der Entrichtungspflichtige den Haftungstatbestand verwirklicht; es gilt der Akzessorietätsgrundsatz.²⁰⁴ Eine Haftungsschuld aus § 44 Abs. 5 S. 1 EStG wird daher nicht begründet, wenn gar keine Kapitalertragsteuerschuld entstanden ist oder sie in dem Zeitpunkt bereits erloschen ist, in dem der Entrichtungspflichtige seine Pflichten schuldhaft verletzt.²⁰⁵ Die Kapitalertragsteuer entsteht im Moment des Zuflusses an den Gläubiger (§ 44 Abs. 1 S. 2 EStG, § 30 Nr. 1 KStG). Im gleichen Zeitpunkt muss der Entrichtungspflichtige einbehalten (§ 44 Abs. 1 S. 3 EStG). Unterlässt er den Einbehalt (Pflichtverletzung), entstehen Kapitalertragsteuer- und Haftungsschuld nur durch eine juristische Sekunde voneinander getrennt. Dass die Kapitalertragsteuerschuld vor Entstehung der Haftungsschuld erlischt, ist nur denkbar, wenn bei Zufluss Kapitalertragsteuer ordnungsgemäß einbehalten, aber nicht fristgemäß bis zum zehnten des Folgemonats abgeführt wird (§ 44 Abs. 1 S. 5 Hs. 1 EStG) und die Kapitalertragsteuerschuld nach der Einbehaltung und vor der Abführung erlischt.²⁰⁶ Die Haftungsschuld entsteht erst mit der Pflichtverletzung, mithin der unterlassenen Abführung. Aufgrund der engen zeitlichen

²⁰⁴ BFH v. 21. 9. 2017 – VIII R 59/14, BStBl. II 2018, 163 (167), Rn. 44 auch für den Fall des sogenannten Nachforderungsbescheids; *Gersch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 44 Rn. F 6 (Jan. 2012); zur Haftung im Allgemeinen BMF v. 31. 1. 2014, BStBl. I 2014, 290, AEAO zu § 191, Tz. 9 S. 1; *Arens*, VJStuFR 1927, 567 (575 f.); *Blesinger*, Haftung, S. 6; *Hannes*, Haftung und Gesamtschuld, S. 24; *Hess*, Schuld und Haftung im Abgabenrecht, S. 175; *Mösbauer*, DStR 1984, 94 (95).

²⁰⁵ *Mösbauer*, Haftung, S. 273.

²⁰⁶ Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG fallen Zufluss-, Einbehaltungs- und Abführungszeitpunkt zusammen, § 44 Abs. 1 S. 5 Hs. 2 EStG.

Verknüpfung der Steuerentstehung und dem vorgeschriebenen Abführungszeitpunkt dürfte das kaum einmal praktisch werden.

Relevant ist der Fall, dass die Kapitalertragsteuerschuld in einem Zeitpunkt erlischt, in dem die Haftungsschuld bereits entstanden ist. Das Verhältnis von Steuer- und Haftungsschuld bestimmt sich nach Entstehen der Haftungsschuld (nur) nach § 44 Abs. 2 und § 191 AO.²⁰⁷ Es gilt der Grundsatz der Einzelwirkung: Sofern § 44 Abs. 2 oder § 191 AO nichts Abweichendes bestimmt, wirken sich Umstände in der Person des Kapitalertragsteuerschuldners nicht auf das Haftungsschuldverhältnis des Entrichtungspflichtigen aus (§ 44 Abs. 2 S. 3 AO).²⁰⁸ Einen ungeschriebenen und unbeschränkten Akzessorietätsgrundsatz, dass jedes Erlöschen der Kapitalertragsteuerschuld in jedem Zeitpunkt zum Erlöschen der Haftungsschuld führt, gibt es nicht.²⁰⁹ Das belegt § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 und 2 AO. Danach kann ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen, wenn die Kapitalertragsteuerschuld festsetzungs- oder zahlungsverjährt oder erlassen worden ist. Nach § 47 Var. 3 und 4 AO bewirken Verjährung und Erlass das Erlöschen der Steuerschuld. Wäre die entstandene Haftungsschuld umfassend akzessorisch zur Steuerschuld, wäre es obsolet, dem Finanzamt in § 191 Abs. 5 S. 1 AO zu verbieten, die dann bereits ipso iure erloschene Haftungsschuld geltend zu machen. Dies widerspräche auch dem in § 44 Abs. 2 S. 3 AO statuierten Grundsatz der Einzelwirkung, obwohl Kapitalertragsteuer- und Haftungsschuldner als Gesamtschuldner angesehen werden.²¹⁰

b) Entstehung des Steueranspruchs

Im Einzelnen hängen die Steuer- und die Haftungsschuld wie folgt zusammen:

aa) Materielle Kapitalertragsteuerschuld maßgeblich

Die Steuer, für die der Entrichtungspflichtige haftet, ist die Kapitalertragsteuer. Abzustellen ist nicht auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Gläubigers der Kapitalerträge.²¹¹ Die Kapitalertragsteuerschuld im Haf-

207 Vgl. BFH v. 11. 7. 2001 – VII R 29/99, HFR 2002, 277 (278), Rn. 19 zur Haftung für Umsatzsteuer nach § 419 BGB; *Bäuerlen*, Lohnsteuerhaftung, S. 47 f. zur Lohnsteuer; *Halaczinsky*, Haftung, S. 29; „Eingeschränkte Akzessorietät“; *Hess*, Schuld und Haftung im Abgabenrecht, S. 175; *Heuermann*, Lohnsteuerabzugsverfahren, S. 314 f. zur Lohnsteuer; *Marosek*, Haftung im Einkommensteuerrecht, S. 100; *Mösbauer*, FR 1995, 727 (728) zur Lohnsteuer; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, StR, § 6 Rn. 82.

208 *Rüsken*, in: Klein, AO, 14. Auflage 2018, § 191 Rn. 106a.

209 Vgl. auch *Heuermann*, DB 1994, 2411 (2412); a. A. *Blesinger/Viertelhausen*, in: *Kühn/v. Wedelstädt*, AO/FGO, § 191 AO Rn. 23.

210 Siehe A.I.2.b).

211 BFH v. 21. 9. 2017 – VIII R 59/14, BStBl. II 2018, 163 (167), Rn. 46 unter Bezug auf die Rechtsprechung zur Lohnsteuer in BFH v. 17. 3. 2016 – VI R 3/15, BFH/NV 2016, 994 (995), Rn. 14; v. 6. 3. 2008 – VI R 5/05, BStBl. II 2008, 597 (599), Rn. 14; wohl auch *Gersch*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 44 Rn. F 62 „Akzessorietät“ (Jan. 2012); a. A. *Hasselmann*, in: Litt-

tungsverfahren isoliert zu betrachten, dient dem Zweck, das an der Quelle gewonnene Steueraufkommen zu sichern.²¹² Durch den Steuerabzug soll der Fiskus zur Vermeidung von Steuerausfällen gerade nicht auf die potentiell unrichtige Erklärung des Steuerschuldners in der Einkommen- bzw. Körperschaftsteueranmeldung angewiesen sein.²¹³

Die beschriebene Akzessorietät bedeutet, dass die Kapitalertragsteuerschuld bei Verwirklichung des Haftungstatbestands entstanden sein (§ 38 AO) und bei Bekanntgabe des Haftungsbescheids noch bestehen muss.²¹⁴ Ein nach § 43 EStG steuerbarer Kapitalertrag muss dem Gläubiger der Kapitalerträge zugeflossen sein (§ 44 Abs. 1 S. 2 EStG) und der Entrichtungspflichtige darf keinen Grund haben, vom Steuerabzug nach § 43a Abs. 3 (Verlustverrechnung)²¹⁵, § 43b in Verbindung mit § 50d Abs. 2 (Freistellungsverfahren) bzw. Abs. 6 (Kontrollmeldeverfahren) oder § 44a Abs. 1, 4, 4a, 4b, 5, 7, 8, 8a oder 10 EStG (insbesondere Freistellungsauftrag) abzusehen. Die Kapitalertragsteuer muss nicht festgesetzt sein (vgl. § 191 Abs. 3 S. 4 AO).²¹⁶ Das Sicherungsinteresse besteht schon für den materiell-rechtlich nach § 38 AO entstandenen Steueranspruch. Wegen § 219 S. 2 AO ist die Haftung auch nicht subsidiär.

Wie es sich auf die Haftung auswirkt, wenn das Finanzamt eine gegenüber der materiellen Rechtslage zu niedrige Steuer festsetzt, ist umstritten. Die Rechtsprechung²¹⁷ geht mit Teilen der Literatur²¹⁸ davon aus, dass der Haftungsschuldner dennoch für die höhere materiell-rechtliche Steuerschuld in Anspruch genommen werden kann. Denn die Haftung sichere den materiellen Steueranspruch, der durch eine zu niedrige Steuerfestsetzung nicht erlischt.²¹⁹ Andere halten das jedenfalls dann für unzulässig, soweit der niedrigere Steuerbescheid nicht mehr geändert werden kann.²²⁰ Bei der Kapi-

mann/Bitz/Pust, EStG, § 44 Rn. 38 (Dez. 2017): Primärschuld sei die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

212 Vgl. BFH v. 21. 9. 2017 – VIII R 59/14, BStBl. II 2018, 163 (167), Rn. 47.

213 Vgl. BFH v. 20. 11. 2018 – VIII R 45/15, BStBl. II 2019, 306 (310), Rn. 30.

214 BFH v. 21. 9. 2017 – VIII R 59/14, BStBl. II 2018, 163 (167), Rn. 45; *Moritz/Strohm*, in: *Moritz/Strohm*, Private Kapitalanlagen, S. 423; allgemein *Loose*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 191 AO Rn. 12 (Aug. 2018).

215 Dazu *Strohm*, Abgeltungsteuer, S. 94 ff.

216 St. Rspr., BFH v. 21. 5. 2004 – V B 212/03, BFH/NV 2004, 1368 (1369), Rn. 15 zur zivilrechtlichen Haftung für Umsatzsteuer; v. 12. 10. 1999 – VII R 98/98, BStBl. II 2000, 486 (487), Rn. 17 zu § 69 AO; *Bullinger/Radke*, Zinsabschlag, S. 199.

217 BFH v. 5. 10. 2004 – VII R 7/04, BStBl. II 2006, 343 (345), Rn. 12.

218 *Krumm*, StuW 2012, 329 (334); *Nacke*, Haftung, S. 277 f.; *Loose*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 191 AO Rn. 15 (Aug. 2018); *Rüsken*, in: *Klein*, AO, § 191 Rn. 14.

219 *Rüsken*, in: *Klein*, AO, § 191 Rn. 14.

220 *Blesinger*, Haftung, S. 6; *Boeker*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 191 AO Rn. 20 (März 2012); *Gehm*, in: *Schwarz/Pahlke*, AO/FGO, § 191 AO Rn. 13a (März 2018); *Halaczinsky*, Haftung, S. 253; *Intemann*, in: *Koenig*, AO, § 191 Rn. 22; *Schulze zur Wiesche*, FR 1973, 349 (351).

talertragsteuer dürfte der Streit nicht relevant werden. Die durch § 168 S. 1 AO als Steuerfestsetzung geltende Steueranmeldung steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann sie geändert werden (§ 164 Abs. 2 S. 1 AO). Insoweit ist die Haftung nach allen Ansichten nicht beschränkt.²²¹

bb) Kapitalertragsteuerbarkeit ausreichend

Nach umstrittener Auffassung ist die Haftung auch unabhängig davon, ob die Kapitalertragsteuer auf kapitalertragsteuerbare, aber kapitalertrag- oder einkommen- bzw. körperschaftsteuerfreie Erträge zu erstatten ist.²²² Dagegen wird vorgebracht, dass der Sicherungszweck bei solchen Erträgen ins Leere laufe, weil der Staat das Quellensteueraufkommen im Ergebnis nicht behalten dürfe.²²³

(1) Kapitalertragsteuerfreiheit nach § 43b, § 44a Abs. 9 EStG oder DBA

Zahlt der Entrichtungspflichtige an beschränkt steuerpflichtige Gläubiger, kann er de lege lata jedenfalls als der Schuldner der Kapitalerträge Schachtelprivilegien aus Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht gegen seine Haftung vorbringen (§ 50d Abs. 1 S. 13 EStG).²²⁴ Die auszahlende oder die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle soll wegen des engen Wortlauts von der Einwendung eines DBA-Schachtelprivilegs ebenso wenig ausgeschlossen sein wie alle Entrichtungspflichtigen von der Einwendung der Freistellungen aus § 43b EStG (Mutter-Tochter-Richtlinie) oder § 44a Abs. 9 EStG.²²⁵

Es sprechen jedoch neben der Wertung aus § 50d Abs. 1 S. 13 EStG weitere systematische und teleologische Aspekte dafür, bei beschränkter Steuerpflicht des Kapitalertragsteuerschuldners eine Haftung schon bei bloßer Kapitalertragsteuerbarkeit zuzulassen. Die Verpflichtung zum Abzug auf der primären Ebene knüpft nur an die Kapitalertragsteuerbarkeit an und ist ungeachtet der Befreiungen aus § 43b EStG oder DBA durchzuführen (§ 50d Abs. 1 S. 1 EStG). Die Kapitalertragsteuerfreiheit muss vom Steuerschuldner grundsätzlich im Erstattungsverfahren geltend gemacht werden (§ 50d

221 Vgl. *Blesinger*, Haftung, S. 9; zur Geltung der materiellen Haftungsvoraussetzungen auch bei zu niedrigem Abzug siehe A.I.2.c).

222 Vgl. BFH v. 20. 12. 2006 – I R 13/06, BStBl. II 2007, 616 (619), Rn. 22; *Anemüller*, ErbStB 2018, 313 (316).

223 *Gersch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 44 Rn. F 7 (Jan. 2012); Zweifel hegen auch BFH v. 24. 11. 1967 – VI B 55/67, BFHE 90, 297 (298), Rn. 8; *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 37. Auflage 2018, § 44 Rn. 19.

224 *Hahn-Joecks*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d Rn. B 53 (März 2014); zur wortgleichen Vorgängervorschrift § 50d Abs. 1 S. 10 a. F. und einer sogenannten Nachforderung nach § 50a Abs. 5 EStG FG Münster v. 16. 12. 2005 – 11 K 1328/05 E, EFG 2006, 679 (680), rkr., Rn. 27.

225 *Klein/Hagena*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG/GewStG, § 50d EStG Rn. 26 (Aug. 2019).

Abs. 1 S. 2 EStG). Nur durch ein besonderes Freistellungs- (§ 50d Abs. 2 EStG) bzw. Kontrollmeldeverfahren (§ 50d Abs. 5 und 6 EStG) kann die Kapitalertragsteuerfreiheit bereits auf der Primärebene des Abzugs berücksichtigt werden. Könnte der Entrichtungspflichtige in diesen Fällen Einbehalt und Abführung ohne sekundäre Haftungsfolge unterlassen, wären Freistellungs- bzw. Kontrollmeldeverfahren obsolet.

Das belegt auch ein historischer Vergleich mit der Lohnsteuer und der Abzugsteuer nach § 50a EStG. Zur Lohnsteuer entwickelte die Rechtsprechung den Grundsatz, dass von einkommensteuerfreien Einnahmen kein Lohnsteuerabzug vorgenommen werden darf und insoweit auch eine Haftung des Arbeitgebers entfällt.²²⁶ Der Grundsatz wurde später auf § 50a EStG übertragen.²²⁷ Die Rechtsprechung beruht letztlich auf dem Gedanken, dass sich die Einkommen- oder Körperschaftsteuerfreiheit wegen des korrespondierenden Begriffsverständnisses im einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Befreiungstatbestand und im Quellensteueratbestand (Arbeitslohn, Vergütung) auf die Quellensteuerbarkeit auswirkt, also schon keine Primärschuld entsteht. Der BFH billigte daher, dass der Vergütungsschuldner einen Abzug nach § 50a EStG unterlassen durfte, weil die betroffene Vergütung nach dem anwendbaren DBA insgesamt und unabhängig von der Art der Steuererhebung steuerbefreit war.²²⁸ In derselben Entscheidung hob das Gericht zugleich hervor, dass für die Dividendenbesteuerung regelmäßig kein voller Verzicht auf das Besteuerungsrecht vereinbart ist, eine Quellenbesteuerung im Abzugswege zulässig bleibe und die Entlastung des Steuerschuldners auf der dem Abzug nachgelagerten Stufe stattfinde.²²⁹ Als Reaktion auf dieses Urteil fügte der Gesetzgeber § 50d Abs. 1 S. 1 EStG ein.²³⁰ Er brachte damit eindeutig zum Ausdruck, dass die Abzugspflicht und die damit korrespondierende Haftung von Quellensteuerbefreiungen unabhängig sein sollen. Der zur Lohnsteuer entwickelte Grundsatz gilt daher für die Kapitalertragsteuer nicht.²³¹

Das Interesse des Fiskus, das Quellensteueraufkommen zu sichern, würde andernfalls nicht in gleicher Weise befriedigt. Durch die drohende Haftung wird der Entrichtungspflichtige zum Einbehalt ungeachtet eines späteren Erstattungsanspruchs angehalten. Ohne Haftungsbewehrung wäre das

226 BFH v. 11. 1. 1980 – VI R 165/77, BStBl. II 1980, 205 (206), Rn. 25 f.; vgl. zwar nicht in Bezug auf die Haftung, sondern die Steuerschuldnerschaft des Arbeitgebers für pauschale Lohnsteuer BFH v. 15.12.1972 – VI R 146/69, BStBl. II 1973, 421 (422), Rn. 8.

227 BFH v. 27. 7. 1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449 (450 f.), Rn. 16; v. 22. 10. 1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171 (174), Rn. 20; v. 22. 10. 1986 – I R 128/83, BStBl. II 1987, 253 (255), Rn. 13 f.

228 BFH v. 22. 10. 1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171 (172), Rn. 20.

229 Vgl. BFH v. 22. 10. 1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171 (172), Rn. 21

230 BR-Drs. 100/88, S. 320 f.

231 Vgl. BFH v. 22. 4. 2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543 (1545), Rn. 17.

Finanzamt darauf angewiesen, über einen unterlassenen Abzug informiert zu werden (§ 45a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG) und müsste dann vor Inanspruchnahme des Entrichtungspflichtigen den Erstattungsanspruch des Steuerschuldners prüfen. Das kann insbesondere bei Auslandsachverhalten und in Masseverfahren sehr schwierig sein. Die der Sicherung des Steueraufkommens dienende Haftung hätte gerade in den Fällen, in denen das Quellensteueraufkommen durch die Auslandsberührung besonders gefährdet ist, kaum einen Anwendungsbereich mehr. Dies widerspräche dem Gesetzeszweck.

§ 50d Abs. 1 S. 1 EStG dient schließlich nicht nur dem fiskalischen Interesse an einem möglichst umfassenden Quellensteuerabzug. Ohne die Vorschrift wäre der Entrichtungspflichtige verpflichtet, die genannten Quellensteuerbefreiungen für jeden Steuerschuldner zu prüfen. Behielte er rechtsirrig Kapitalertragsteuer ein, verhielte er sich unter Umständen vertragswidrig gegenüber dem Gläubiger der Kapitalerträge. Denn die Abführung an das Finanzamt hat keine Erfüllungswirkung gegenüber dem Gläubiger der Kapitalerträge (nach § 362 Abs. 1 BGB), wenn „eindeutig erkennbar“ war, dass keine Kapitalertragsteuerpflicht bestand.²³² Die Rechtsunsicherheit des Entrichtungspflichtigen vergrößerte sich, wenn seine Prüfungspflicht ausgeweitet würde. Dass er die Befreiungen nicht beachten muss, erfüllt im Verhältnis zum Staat zudem das Postulat, dass das Indienstnähmerechtsverhältnis an den Bedürfnissen des privaten Entrichtungspflichtigen ausgerichtet sein soll.²³³ Der Entrichtungspflichtige wird insoweit entlastet.²³⁴ Damit korrespondiert die Pflicht, für einen unterlassenen Abzug trotz Kapitalertragsteuerfreiheit zu haften.

(2) Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG

Der steuerbare Kapitalertrag kann gemäß § 3 Nr. 40 EStG teilweise einkommen- oder nach § 8b Abs. 1 oder 2 KStG vollständig²³⁵ körperschaftsteuerfrei sein. Der Steuerabzug ist kraft ausdrücklicher Anordnung auch in diesen Fällen vorzunehmen (§ 43 Abs. 1 S. 3 EStG, bei Körperschaften²³⁶ in

232 OLG Brandenburg v. 5. 4. 2019 – 4 U 53/18, juris, Rn. 26; OLG Hamm v. 23. 10. 2018 – I-34 U 10/18, NZG 2019, 392 (393), Rn. 31; BGH v. 25. 4. 2017 – XI ZR 108/16, NJW 2017, 2102 (2103), Rn. 24.

233 Siehe A.III.1.b).

234 *Gersch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 43 Rn. K a 2 (März 2010) sieht neben dem fiskalischen Interesse zumindest auch eine Vereinfachungsfunktion zugunsten des Entrichtungspflichtigen.

235 Abgesehen von der Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 3 S. 1 oder Abs. 5 S. 1 KStG.

236 Kapitalertragsteuer ist trotz der Zugehörigkeit zu den gewerblichen Einkünften einzubehalten (§ 8 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 KStG, § 20 Abs. 8 S. 1, § 43 Abs. 4 EStG).

Verbindung mit § 31 Abs. 1 S. 1 KStG).²³⁷ Weil die Kapitalertragsteuer insoweit keine Abgeltungswirkung hat (§ 43 Abs. 5 S. 2 EStG), wird sie auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld des unbeschränkt steuerpflichtigen Gläubigers angerechnet bzw. erstattet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 lit. b), Abs. 4 S. 2 EStG, bei Körperschaften in Verbindung mit § 31 Abs. 1 S. 1 KStG). Die beschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft ohne inländische Betriebsstätte muss mangels Veranlagung einen gesonderten Erstattungsanspruch geltend machen (§ 32 Abs. 5 KStG), um eine definitive Kapitalertragsteuerbelastung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) zu vermeiden.²³⁸ Auf der Primärebene der Steuerentrichtung ist die Frage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerfreiheit systematisch noch stärker dem Verfahren des Steuerschuldners zugewiesen als die Frage der Kapitalertragsteuerfreiheit, die unter bestimmten Voraussetzungen auf die Primärebene durchschlagen kann (Freistellungs- und Kontrollmeldeverfahren). Das Gesetz bringt das Sicherungsinteresse am Quellensteueraufkommen parallel zu § 50d Abs. 1 S. 1 EStG mit § 43 Abs. 1 S. 3 EStG zum Ausdruck.²³⁹ Den betrieblichen Bereich aus der Haftung auszunehmen und dadurch das Sicherungsbedürfnis des Staates derart weit zurückzudrängen, findet im Gesetz keine Grundlage.

(3) Einkommen- und Körperschaftsteuerbefreiungen im Übrigen

Andere Einkommen- und Körperschaftsteuerbefreiungen dürften bei der Kapitalertragsteuer selten relevant werden. Was nicht nach § 20 EStG (bei Körperschaften in Verbindung mit § 8 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 KStG) einkommen- bzw. körperschaftsteuerbar ist, ist auch nicht nach § 43 EStG kapitalertragsteuerbar. Für die praktisch wichtigsten einkommen- bzw. körperschaftsteuerbaren und daher kapitalertragsteuerbaren Erträge aus § 20, § 43 EStG, die einkommen- bzw. körperschaftsteuerbefreit sind – § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG –, gilt der Grundsatz wie aufgezeigt nicht.²⁴⁰ Gleiches dürfte für die partielle Steuerbefreiung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 2 EStG gelten, die die Kapitalertragsteuerbarkeit der gesamten Einnahme gemäß § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 2 EStG ähnlich wie § 43 Abs. 1 S. 3 EStG unberührt lässt.

c) Erlöschen des Steueranspruchs

aa) Zahlung auf die Kapitalertragsteuerschuld

Der Gläubiger der Kapitalerträge kann im Abzugsverfahren als Steuerschuldner grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen des § 44 Abs. 5

²³⁷ An der Kapitalertragsteuerbarkeit fehlt es dagegen in den Fällen des § 43 Abs. 2 S. 3 in Verbindung mit Abs. 1 S. 1 Nr. 6 und 8 bis 12 EStG.

²³⁸ Ausführlich *Rengers*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8b KStG Rn. 181 f. (Juli 2019).

²³⁹ Vgl. BT-Drs. 14/6882, S. 35; BFH v. 22. 4. 2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543 (1545), Rn. 17; *Gersch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 43 Rn. K a 2 (März 2010).

²⁴⁰ Ausdrücklich BFH v. 22. 4. 2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543 (1545), Rn. 17 und B.I.1.b) bb)(2).

S. 2 Nr. 1 und 2 EStG in Anspruch genommen werden.²⁴¹ Zahlt er in diesem Fall – oder für ihn ein Dritter (§ 48 Abs. 1 AO) – auf die Kapitalertragsteuerschuld, erlischt diese nach § 47 Var. 1 AO. Erfolgt die Zahlung, nachdem die Haftungsschuld entstanden ist, hat die Zahlung nach § 44 Abs. 2 S. 1 AO im Gesamtschuldverhältnis zwischen Steuerschuldner und Haftungsschuldner²⁴² Gesamtwirkung²⁴³; die Haftungsschuld erlischt in Höhe der Zahlung.²⁴⁴ Der Zahlung gleich stehen nach § 44 Abs. 2 S. 2 AO das Erlöschen durch Aufrechnung (§ 47 Var. 2 AO) und die Befriedigung in der Zwangsvollstreckung gegen den Steuerschuldner, weil sie ebenfalls Erfüllung im Sinne des § 44 Abs. 2 S. 1 AO ist.²⁴⁵

Bis wann die Zahlung des Steuerschuldners nach Erlass des Haftungsbescheids verfahrensrechtlich zu dessen Aufhebung führt, wird in der Rechtsprechung uneinheitlich beurteilt. Sie soll nach einer Reihe von Judikaten nur bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch gegen den Haftungsbescheid berücksichtigt werden können.²⁴⁶ Ein Erlöschen der Steuerschuld nach diesem Zeitpunkt soll den Haftungsbescheid nicht rechtswidrig werden lassen.²⁴⁷ In diesem Fall müsse der Entrichtungspflichtige beim Finanzamt einen Widerruf nach § 131 AO beantragen²⁴⁸ und das Klageverfahren in der Hauptsache für erledigt erklären²⁴⁹ oder im Erhebungsverfahren einen Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 AO) erwirken.²⁵⁰ Diese Rechtsprechung beruht indes ausdrücklich²⁵¹ oder implizit²⁵² auf der Prämisse, dass das Erlöschen der Steuerschuld erst auf der Ermessensebene

241 Siehe E.I.

242 Siehe A.I.2.b).

243 Erfolgt die Zahlung vor Entstehung der Haftungsschuld, kann auch keine Haftungsschuld mehr entstehen, siehe B.I.1.a).

244 BFH v. 18. 5. 1983 – I R 193/79, BStBl. II 1983, 544 (545), Rn. 11 f. zu § 69 AO; v. 17. 10. 1980 – VI R 136/77, BStBl. II 1981, 138 (139 f.), Rn. 21 zu § 69 AO; v. 24. 10. 1979 – VII R 7/77, BStBl. II 1980, 58, (59), Rn. 11 zu § 112 RAO; v. 12. 7. 1967 – I 71/64, BStBl. III 1967, 657 (658), Rn. 18; *Blesinger*, Haftung, S. 9 f.; *Carlé*, AO-StB 2008, 118; *Nacke*, Haftung, S. 272.

245 BFH v. 8. 8. 1991 – V R 19/88, BStBl. II 1991, 939 (941), Rn. 12; *Blesinger*, Haftung, S. 11; *Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 44 AO Rn. 27 (Apr. 2014).

246 Etwa BFH v. 4. 12. 2007 – VII R 37/06, BFH/NV 2008, 526, Rn. 7 zur zivilrechtlichen Haftung für Umsatzsteuer; v. 18. 1. 1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409 (412), Rn. 42 zu § 42d EStG; v. 17. 10. 1980 – VI R 136/77, BStBl. II 1981, 138 (140), Rn. 23 zu § 69 AO.

247 BFH v. 16. 6. 2005 – VII B 295/04, BFH/NV 2005, 1748, Rn. 4.

248 BFH v. 12. 8. 1997 – VII R 107/96, BStBl. II 1998, 131 (132), Rn. 14.

249 *Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 191 AO Rn. 107 (März 2012).

250 BFH v. 17. 10. 1980 – VI R 136/77, BStBl. II 1981, 138 (140), Rn. 25 zu § 69 AO.

251 BFH v. 4. 12. 2007 – VII R 37/06, BFH/NV 2008, 526, Rn. 7 zur zivilrechtlichen Haftung für Umsatzsteuer; v. 17. 10. 1980 – VI R 136/77, BStBl. II 1981, 138 (140), Rn. 23 f. zu § 69 AO.

252 BFH v. 16. 6. 2005 – VII B 295/04, BFH/NV 2005, 1748 (1749), Rn. 4: Das FA sei „unter Umständen“ gehindert, den Haftungsanspruch weiterhin geltend zu machen; BFH v. 12. 8. 1997 – VII R 107/96, BStBl. II 1998, 131 (132), Rn. 14: Der Widerruf „kann“ veranlasst sein; BFH v. 18. 1. 1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409 (412), Rn. 41 f. zu § 42d EStG: Das FG

zu berücksichtigen ist. Die Rechtmäßigkeit der Ermessensausübung kann das Gericht nämlich nur eingeschränkt und bezogen auf den Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung überprüfen (§ 102 S. 1 FGO).²⁵³

Das Erlöschen der Kapitalertragsteuerschuld durch Zahlung auf einen Nachforderungsbescheid nach § 44 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 und 2 EStG berührt den Tatbestand der Haftung, nicht die Ausübung des Ermessens.²⁵⁴ Schon der Wortlaut des § 191 Abs. 1 S. 1 AO trennt nach der typischen Syntax einer Ermessensnorm²⁵⁵ zwischen dem tatbestandlichen Geschehen, dass jemand für eine – existente – Steuer haftet, und der daraus erwachsenden Rechtsfolge, dass dem Finanzamt das Ermessen eingeräumt wird, den Haftungsschuldner durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen. Die Erfüllung durch einen wirkt für alle Gesamtschuldner; § 44 Abs. 2 S. 1 AO lässt keinen Ermessensspielraum, die Zahlung eines Gesamtschuldners im Verfahren des anderen nicht zu berücksichtigen. Und schließlich rechtfertigt der Sicherungszweck eine Haftung nicht mehr, wenn der Fiskus durch den Steuerschuldner in Höhe des materiellen Steueranspruchs befriedigt wurde. Die Zahlung durch den Steuerschuldner kann und muss durch das Gericht ohne Einschränkung überprüft werden.²⁵⁶ Maßgeblich ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der finanzgerichtlichen Entscheidung.²⁵⁷ Folgerichtig billigte der Erste Senat des BFH, dass das Finanzgericht Zahlungen des Steuerschuldners nach Ergehen der Einspruchsentscheidung im Klageverfahren des Haftungsschuldners berücksichtigt und den Haftungsbescheid aufgehoben hatte.²⁵⁸

bb) Einbeziehung in ein Veranlagungsverfahren

Der Abzug vom Kapitalertrag ist eine besondere Form, die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zu erheben. In nicht wenigen Fällen kommt es zu einem Nebeneinander von Abzugs- und Veranlagungsverfahren, dessen mögliche Auswirkung auf die Haftung näherer Untersuchung bedarf. Dabei geht es um zwei Ebenen. An dieser Stelle ist zu prüfen, ob sich das Veranlagungsverfahren auf den Tatbestand der Haftungsschuld auswirken kann.

müsse bei der erneuten Verhandlung „ggf.“ die Höhe des Haftungsanspruchs prüfen (die Tatbestandsvoraussetzungen muss das FG aber von Amts wegen prüfen).

253 Siehe nur BFH v. 19. 3. 2013 – II R 17/11, BStBl. II 2013, 639 (640), Rn. 9; *Stapperfend*, in: Gräber, FGO, § 102 Rn. 13.

254 Vgl. *Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 191 AO Rn. 107 (März 2012).

255 Vgl. *Jestaedt*, in: Erichsen/Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 11 Rn. 56; *Blesinger*, Haftung, S. 177.

256 *Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 191 AO Rn. 107, 29, 42 (März 2012).

257 BFH v. 16. 4. 2013 – VII R 44/12, BStBl. II 2013, 778 (779), Rn. 9; *Lange*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 100 FGO Rn. 39 (Okt. 2019).

258 BFH v. 18. 5. 1983 – I R 193/79, BStBl. II 1983, 544 (545), Rn. 11 f. zu § 69 AO.

Die Interdependenzen mit dem Ermessen auf der Rechtsfolgendeite sollen an anderer Stelle vertieft werden.²⁵⁹

(1) Forderung eines Vorrangs des Veranlagungsverfahrens

Nach einer älteren Rechtsprechungslinie²⁶⁰ geht das Veranlagungsverfahren des Steuerschuldners dem Haftungsverfahren des Entrichtungspflichtigen vor, weil das Abzugsverfahren nur vorläufig sei. Außerdem diene ein solcher Vorrang der Prozessökonomie.²⁶¹ Denn eine Entscheidung im Abzugsverfahren binde das für das Veranlagungsverfahren zuständige Finanzamt nicht.²⁶² Der Entrichtungspflichtige dürfe nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerschuldner veranlagt wird. Dies gelte nur dann nicht, wenn für die Inanspruchnahme des Entrichtungspflichtigen besondere Umstände sprechen.²⁶³

Soweit sich die Literatur dazu verhält, folgt sie dieser Rechtsprechung.²⁶⁴ Insbesondere *Lindberg*²⁶⁵ meint, es sei zweifelhaft, ob der Entrichtungspflichtige hafte, obwohl der Steuerschuldner bestandskräftig veranlagt wurde und eine Änderung der Bescheide nicht mehr möglich ist. Dass der BFH zur Lohnsteuer entschieden habe, dass auch dann eine Haftung zulässig sei²⁶⁶, könne auf die Kapitalertragsteuer nicht übertragen werden. Das Haftungsverfahren dürfe das Veranlagungsverfahren nicht unterlaufen.²⁶⁷

259 Siehe F.III.3.

260 BFH v. 27. 1. 1982 – I R 5/78, BStBl. II 1982, 374 (378), Rn. 29; v. 21. 7. 1976 – I R 147/74,

BStBl. II 1977, 46 (49), Rn. 28; v. 3. 7. 1968 – I 191/65, BStBl. II 1969, 4 (5), Rn. 12; v. 4. 5. 1965 – I 60/63, HFR 1965, 465, re. Sp.; v. 28. 11. 1961 – I 40/60 S, BStBl. III 1962, 107, Rn. 5.

261 BFH v. 3. 7. 1968 – I 191/65, BStBl. II 1969, 4 (5), Rn. 12; v. 4. 5. 1965 – I 60/63, HFR 1965, 465, re. Sp.; v. 28. 11. 1961 – I 40/60 S, BStBl. III 1962, 107, Rn. 6.

262 BFH v. 28. 3. 1956 – IV 624/54 U, BStBl. III 1956, 174 (175), Rn. 7.

263 BFH v. 3. 7. 1968 – I 191/65, BStBl. II 1969, 4 (5), Rn. 12; zustimmend etwa *Graffe*, DStZ 1988, 495 (507); z. B. besonders hoher Kapitalertragsteuerbetrag und keine zeitnahe Veranlagung möglich.

264 *Knaupp*, in: Kirchhof/Seer, EStG, § 44 Rn. 9: „im Regelfall“ kein Raum für Haftung; *Jachmann-Michel*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 44 EStG Rn. 31 (März 2020); *Lindberg*, Kapitaleinkünfte, S. 190; *Preißer*, Gesamtschuld im Steuerrecht, S. 124; *Stahl*, Brennpunkte, S. 108; *Hoffmann*, in: Frotscher/Geurts, EStG, § 44 Rn. 101 (Feb. 2020); grundsätzlich zustimmend, aber kritisch mit Blick auf die praktische Geltendmachung des Vorrangs außerhalb des betrieblichen Bereichs *Findeis*, DB 2009, 2397 (2400); siehe auch *Hoffmann*, in: Frotscher/Geurts, EStG, § 43 Rn. 32 (Feb. 2017) und *Gehm*, StBp 2017, 117 (118) für den Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung, die bei der Veranlagung des Gesellschafters berücksichtigt wird.

265 *Lindberg*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 44 EStG Rn. 31 (Dez. 2018); *ders.*, Kapitaleinkünfte, S. 190.

266 BFH v. 26. 7. 1974 – VI R 24/69, BStBl. II 1974, 756 (759), Rn. 17, aufgegeben durch BFH v. 9. 10. 1992 – VI R 47/91, BStBl. II 1993, 169 (171 f.), Rn. 23 ff.

267 Ebenso *Geurts*, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 44 Rn. 84, 84a (Apr. 2020); ähnlich *Gehm*, StBp 2017, 117 (118); a. A. *Fichtelmann*, Haftung, S. 44 f.